

**Audience publique du 4 juin 2009**

Recours formé par  
Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24839 du rôle et déposée le 23 septembre 2008 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision (n° C 14449 du rôle) du 24 juin 2008 par laquelle le directeur de l'administration des Contributions directes a dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur sa réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, émis le 5 mars 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 novembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

---

Suite au dépôt par Madame ... de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2005 en date du 6 octobre 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le bureau d'imposition », émit le 5 mars 2008 à son égard un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, dans lequel le bureau d'imposition précisa notamment qu'« *à défaut des pièces justificatives demandées par le bureau d'imposition, les revenus déclarés ont été imposés en tant que non exonérés, voir notre courrier du 03/12/2007* ».

Contre ce bulletin d'imposition, Madame ... adressa le 9 mai 2008 une lettre de réclamation au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », dans laquelle elle reprocha au bureau d'imposition de ne pas avoir fait application des articles 14 et 23 de la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Luxembourg le 17 novembre 1970, ci-après dénommée « la Convention ». Elle expliqua que tout en ayant été résident au Luxembourg en 2005, elle aurait exercé la profession libérale d'avocat en Belgique, que le bénéfice déclaré de 21.410,05 euros proviendrait exclusivement de l'exercice de l'activité d'avocat en Belgique et qu'elle aurait déjà été imposée sur ces revenus en Belgique, de sorte que ces revenus devraient être exonérés au Luxembourg.

En réponse à cette réclamation, le directeur prit le 24 juin 2008 la décision suivante, référencée sous le numéro C 14449 du rôle :

*« Vu la requête introduite le 28 mai 2008 par la dame ..., demeurant à L-..., pour solliciter l'application des articles 14 et 23 de la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions, à l'imposition sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005, dont bulletin émis le 5 mars 2008 ;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Considérant que la requête introductive tend, explicitement et exclusivement, à demander l'application des articles 14 et 23 de la Convention du 17 novembre 1970 entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions ;*

*Considérant qu'il n'est pas clair ce que la requérante attend par l'application en particulier de l'article 14 de la Convention précitée, puisque justement le droit d'imposition y défini est attribué au pays de résidence qu'est en l'occurrence incontestablement le Grand-Duché ;*

*Considérant qu'en vérité la requête se situe nettement dans le champ d'application de l'article 25 de ladite Convention, procédure qui ne relève pas du contentieux de l'impôt, mais vise à un accord amiable entre les autorités compétentes des États contractants, nécessitant à ce titre une demande distincte ;*

*Considérant d'ailleurs que si le législateur a réduit au strict nécessaire les exigences de forme en matière de réclamation, ceci afin d'ouvrir aux contribuables aussi largement que possible les voies de contrôle de leur imposition (§ 249 AO), ce libéralisme ne rend que plus importante la question de fond: la portée exacte de la volonté, de laquelle dépend exclusivement la qualification comme acte introductif d'instance, puisque cette qualification ne dépend ni d'une certaine forme ni de termes sacramentels;*

*que si dès lors la dénomination donnée par un requérant n'est certainement pas déterminante (§ 249 AO), il n'en reste pas moins évident que la qualification doit respecter ses indications qui montrent qu'indépendamment de la propriété des termes employés telle voie est choisie ou telle autre voie est clairement exclue;*

*qu'a fortiori il ne saurait être imposé une instance contentieuse avec le risque d'une réformation in pejus (§ 243 AO) à quelqu'un qui, tel qu'en l'espèce, sollicite une procédure amiable en vue d'éviter une double imposition ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit qu'il n'y a pas lieu de statuer ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 septembre 2008, Madame ... a introduit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 24 juin 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours

introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est irrecevable.

Le recours principal en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose qu'à l'issue de ses études de droit, elle se serait inscrite au Barreau de Bruxelles et puis aux cours complémentaires de droit luxembourgeois. En février 2008, elle se serait inscrite au Barreau de Luxembourg sous son titre d'origine. Depuis l'année 2003, elle percevrait des revenus de l'exercice de l'activité d'avocat en Belgique et qui seraient imposables dans ce pays. A travers le bulletin de l'impôt sur le revenu litigieux du 5 mars 2008, elle aurait été imposée au Luxembourg sur ses revenus d'origine belge, malgré le fait que ces revenus auraient déjà été imposés en Belgique.

En droit, la demanderesse reproche au directeur d'avoir fait une mauvaise application des articles 14 et 23 de la Convention. En vertu de l'article 14, ses revenus provenant de l'exercice de la profession libérale d'avocat seraient imputables aux activités exercées en Belgique où elle disposerait d'une « *base fixe pour l'exercice de ses activités* » au sens de la disposition de l'article 14 § 1<sup>er</sup>, de sorte que ces revenus qui auraient d'ailleurs été imposés en Belgique, seraient uniquement imposables dans ce pays.

Elle conteste ensuite avoir sollicité l'application d'une procédure amiable sur le fondement de l'article 25 de la Convention, en faisant valoir que cette disposition ne serait pas applicable en l'espèce. L'administration des Contributions directes aurait modifié sa demande et initié une procédure inutile dans le cadre de laquelle elle n'aurait pas pu faire valoir ses droits.

Le délégué du gouvernement se rallie en substance aux conclusions de la demanderesse et conclut à l'annulation de la décision directoriale.

En l'espèce, le tribunal est tout d'abord amené à se prononcer sur la question de savoir s'il était dans l'intention de la demanderesse d'adresser une réclamation contre le bulletin d'imposition ayant mis à sa charge une cote d'impôt de 1.575 euros au titre de l'année 2005 ou si, au contraire, tel que retenu par le directeur, il était dans l'intention de la demanderesse d'adresser une demande de procédure amiable au sens de l'article 25 de la Convention.

Le paragraphe 249 AO dispose dans ses deux premiers alinéas que :

« (1) *Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Zeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

(2) *Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt. »*

Le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Cet alinéa commande une interprétation large de la notion de « *réclamation* ». Toutes les fois que la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le

contribuable, sa déclaration doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux. Au besoin, il faut que l'administration se renseigne auprès du contribuable sur le sens à donner à sa déclaration (cf. trib. adm. 13 décembre 2004, n° 17626 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 449).

A la lecture de la lettre de réclamation produite en cause, force est de constater qu'après avoir exposé la situation de fait, la demanderesse a critiqué la non-application des articles 14 et 23 de la Convention, qui selon elle, devraient permettre l'exonération au Luxembourg de ses revenus de source belge, étant donné qu'ils ont déjà été imposés en Belgique, pour ensuite solliciter auprès du directeur que son administration revoie sa position.

Partant, il convient de retenir que le courrier de la demanderesse du 9 mai 2008 doit être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO. C'est dès lors à tort que le directeur a requalifié la réclamation de la demanderesse en une demande tendant à lancer une procédure amiable au sens de l'article 25 de la Convention et qu'il n'a pas toisé la réclamation.

En effet, il aurait appartenu au directeur de vérifier le bien-fondé de la réclamation, et notamment de vérifier s'il y avait eu effectivement une imposition non conforme au titre de la Convention.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef de la demanderesse la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Quant à la demande formulée par la demanderesse tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 500 euros sur la base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, cette demande est à rejeter, étant donné que les conditions légales ne sont pas remplies.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision déferée du directeur des Contributions directes du 24 juin 2008 et renvoie l'affaire en prosécution de cause devant ledit directeur ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 4 juin 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Claude Legille

Carlo Schockweiler